



**Quand la comptabilité colonise l'économie et la société.
Perspectives critiques dans les recherches en
comptabilité, contrôle, audit**

Nicolas Berland, Anne Pezet

► **To cite this version:**

Nicolas Berland, Anne Pezet. Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit. Les études critiques en management, une perspective française, Presses Universitaires de Laval, pp. 131-162, 2009. hal-00340418

HAL Id: hal-00340418

<https://hal.science/hal-00340418>

Submitted on 14 Apr 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Quand la comptabilité colonise l'économie et la société

Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit

Nicolas Berland
Université Paris-Dauphine, DRM¹

Anne Pezet
Université Paris-Dauphine, DRM

Si « le comptable est le véritable économiste auquel une coterie de faux littérateurs a volé son nom » selon la formule, maintenant célèbre, de Proudhon (*in La Philosophie de la misère*), on oublie trop souvent que la comptabilité² est également un objet d'étude central des débuts de la sociologie (Miller, 2007). En effet, la comptabilité façonne l'économie et la société. Cette évidence n'a été redécouverte que depuis peu, après une longue période où cette influence avait été négligée. Les chercheurs à l'origine de ce renouveau d'intérêt sont parfois étrangers au champ de la comptabilité (Argyris, Hofstede³, Callon, Fligstein ou encore Granovetter). Ce mouvement continue aujourd'hui car la comptabilité financière, le contrôle et l'audit investissent de plus en plus de champs nouveaux. La réforme de la gouvernance publique (la « culture de résultat ») ou encore la RSE (l'audit des rapports développement durable, la fixation d'objectif de la réduction des gaz à effet de serre) en sont de bons exemples. C'est ainsi que Power (1999a) qualifie ce phénomène de « colonisation » de pans entiers de l'économie et de la société par la comptabilité.

Déjà dès le dix-neuvième siècle, les écrits de Max Weber faisaient de la comptabilité le cœur de la rationalité de l'économie capitaliste. En effet, pour Weber, la comptabilité joue un rôle essentiel dans la rationalisation constitutive du capitalisme en contribuant à former notre perception de la réalité économique. Ce travail a ensuite trouvé son prolongement avec celui de Sombart pour qui le capitalisme n'aurait pas de sens sans la comptabilité (Sombart, 1916, Lemarchand, 1992, Sombart, 1992). De même, Karl Marx voyait dans la comptabilité un moyen central dans le développement et la reproduction des relations sociales liés au capitalisme (Chiapello, 2007). En soi, la comptabilité devient ainsi un objet d'analyse fondamental pour les sciences sociales.

Mais il faut ensuite attendre les années cinquante pour qu'un intérêt renouvelé pour la comptabilité en tant que pratique sociale refasse surface après des décennies de réflexions purement techniques. La comptabilité en garde encore les traces aujourd'hui tant dans une partie de son enseignement que dans la perception qu'en ont le grand public et les autres disciplines de la gestion. Quand la comptabilité redécouvre la sociologie à partir des années cinquante, le centre d'intérêt des études s'est déplacé d'une perspective macro sociale à une

¹ Dauphine Recherches en Management, UMR 7088.

² On entend ici « comptabilité » au sens du mot *accounting* en anglais c'est-à-dire couvrant les champs français de la comptabilité, du contrôle et de l'audit (CCA).

³ Voir *infra*.

perspective micro centrée sur la constitution des groupes. La comptabilité participe à la création de groupes sociaux. Mais ces groupes en retour résistent à la pression induite par les pratiques comptables et fournissent ainsi un nouveau domaine d'étude. On trouve dans cette veine les travaux d'Argyris (1952), ceux de Becker et Green (1962), ceux d'Hofstede (1967), et enfin ceux d'Hopwood (1974). Ce dernier est le fondateur d'un programme de recherche entièrement consacré à une perspective socio-organisationnelle sur la comptabilité et qui est, incontestablement, à la source des nombreuses études qui vont suivre. La comptabilité n'est plus un simple outil technique mais est un objet organisationnel et comportemental. L'article de Burchell *et al.* (1980) est un bon exemple des apports théoriques de cette nouvelle perspective. Par la suite, Hopwood élargit encore la perspective. La comptabilité⁴ n'est plus seulement un outil social interne à l'entreprise mais également un phénomène social qui est façonné par la société et la façonne. Il retrouve alors les problématiques du dix-neuvième siècle et les enrichit. Les travaux d'Hopwood constitueront le point de départ de notre analyse sur les perspectives critiques en comptabilité tant ils ont marqué les débats des années qui ont suivi. Au final, en suivant Power, Laughlin et Cooper (2003, 136), nous pouvons dire que la nature conventionnelle de la comptabilité, apparue très tôt, a constitué un terreau fertile pour les *critical studies*. Mais que faut-il entendre par *critical studies* en comptabilité⁵ ?

Selon Cooper et Hopper (2007), les *critical studies* mettent l'accent sur le pouvoir et le conflit dans les organisations. Il s'agit de comprendre ce qui se passe dans une organisation en faisant référence à ce qui se passe en dehors de ses frontières, en particulier dans son contexte économique, social et politique. Cette conception est très large et, de fait, les frontières des *critical studies* sont poreuses et peu claires. Elles mobilisent un grand nombre de théories ce qui n'aide pas à bien cerner ce courant de recherche. Mais, comme le notent Cooper et Hopper (2007), le choix d'une définition des frontières théoriques des *critical studies* est en lui-même un acte politique pouvant lui-même être soumis à la critique. Enfin, pour Roslender et Dillard (2003), la caractéristique du projet interdisciplinaire des *critical studies* est d'utiliser diverses sciences sociales pour questionner la légitimité du savoir comptable. Les *critical studies* en comptabilité se caractériseraient ainsi par (Laughlin, 1999) :

- La prise en compte des conséquences sociales, politiques et économiques des choix issus de la comptabilité.
- L'engagement à des fins d'amélioration ou plus modestement de changement des pratiques et de la profession comptable.
- L'étude, dans les recherches comptables, d'un double niveau micro (individus et organisations) et macro (sociétal et profession).
- L'emprunt de cadres théoriques issus d'autres disciplines.

Ainsi, la comptabilité critique est davantage concernée par les pratiques, la profession et la discipline qu'elle impose que les études fonctionnalistes traditionnelles. Les approches critiques en comptabilité méritent donc que l'on s'y intéresse. Mais quels sont alors ses résultats et ses perspectives ? Quel projet de connaissance et d'amélioration de nos sociétés porte-t-elle ?

⁴ Nous reprendrons ici l'acception très large du mot *accounting* telle qu'elle est utilisée par les auteurs anglais c'est-à-dire comprenant l'ensemble des techniques du domaine comptabilité, contrôle, audit voire quelquefois au-delà.

⁵ La critique est entendue ici dans un sens large, en opposition au puissant « *mainstream* » de la comptabilité positive. Ce choix peut susciter quelques difficultés : ainsi, par exemple, les recherches latouriennes sont classées dans les *critical studies* alors que Bruno Latour ne se définit pas comme critique (Latour, 2006).

Nous commencerons, dans une première partie, par décrire ce champ de recherche, encore mal connu en France. Nous tenterons de le saisir sous ses aspects institutionnels, d'en dresser une cartographie (que nous espérons discutable) et d'en mesurer les apports à l'étranger et en France. Dans une seconde partie, nous nous interrogerons sur le projet de changement que porte la comptabilité critique. Quels ont été les effets de ces recherches ? Quelles perspectives nous ouvrent-elles ?

Panorama des études en comptabilité critique

Pour élaborer un panorama des études critiques en comptabilité, nous examinerons leur renouveau, à partir des travaux d'Hopwood. Bien d'autres chercheurs ayant essayé de brosser le portrait de la comptabilité critique, nous nous servirons de leurs écrits afin de proposer un panorama des panoramas. Nous nous interrogerons ensuite sur les principaux apports des *critical studies* en comptabilité.

Le renouveau des critical studies en comptabilité

Avec Hopwood, le champ de la comptabilité s'élargit par rapport aux conceptions prévalant dans les années soixante (Hopper *et al.*, 2001). Ce n'est plus seulement un outil technique mais un phénomène organisationnel et social.

Un phénomène organisationnel

Hopwood (1976) étudie les relations existant entre la comptabilité d'une part et le pouvoir organisationnel, l'autorité et les systèmes de récompense d'autre part. Il met la comptabilité en relation avec le développement de la démocratie industrielle, des groupes autonomes et des diverses restructurations que connaît la société au début des années 70. Ainsi, selon Hopwood, le chercheur en comptabilité doit s'intéresser aux dimensions sociales, organisationnelles et comportementales du fonctionnement des organisations. Hopwood reconnaît que l'idée n'est pas totalement nouvelle. Mais, selon lui, l'étude de la comptabilité dans son contexte organisationnel a été faite d'une manière bien trop statique. Hopwood se propose d'étudier les réactions suscitées par les comportements des acteurs.

A titre d'exemple, dans un article de 1980, Burchell *et al.* repensent les rôles attribués à la comptabilité en fonction de deux dimensions relatives aux conditions de fonctionnement des organisations. Les auteurs s'écartent des rôles traditionnels fonctionnalistes attribués à la comptabilité. Reprenant des idées développées avant eux par Thompson, Ouchi ou Galbraith, les auteurs distinguent le cas où les organisations connaissent ou non les relations de causes à effets qui parcourent l'entreprise et le cas où les objectifs sont fortement ambigus ou non. Ils en tirent quatre rôles possibles pour la comptabilité :

		Ambiguïté des objectifs	
		Faible	Elevée
Connaissance du processus de transformation	Elevée	<i>Answer machines</i>	<i>Ammunition machines</i>
	Faible	<i>Answer machines</i> ou <i>Learning machines</i>	<i>Rationalization machines</i>

Ces différentes catégories révèlent les approches possibles des différents rôles de la comptabilité du plus fonctionnel au plus politique :

- *Answer machine* ou machine à répondre : la comptabilité fonctionne dans un environnement organisationnel où les algorithmes et les formules de calcul dominent et sont le meilleur moyen de contrôler l'organisation. La comptabilité est alors utilisée de façon mécanique pour prendre des décisions.
- *Learning machine* ou machine à apprendre : la comptabilité sert à faire des analyses *ad hoc*, à tester des modèles si-alors ou à faire des analyses de sensibilité afin de permettre une meilleure compréhension des conditions de fonctionnement de l'organisation.
- *Ammunition machine* ou machine à munition : la comptabilité est instrumentalisée, dans un contexte où les décisions sont fortement politiques car les objectifs ambigus, pour promouvoir les intérêts de certaines des parties prenantes. L'information est utilisée de manière sélective en fonction des causes qui doivent être défendues.
- *Rationalization machine* ou machine à rationaliser : la comptabilité est alors utilisée pour légitimer et justifier des actions qui ont déjà été décidées. On ne s'intéressera alors aux chiffres du passé que pour prouver que les décisions prises étaient les bonnes.

Ce sont ces deux dernières catégories qui relèvent d'une approche que nous qualifierons de critique ou, du moins, qui en posent les bases.

Mais, au-delà de l'intérêt du contexte organisationnel pour l'étude de la comptabilité, il est possible de comprendre les évolutions des systèmes comptables en prenant en compte les influences des structures sociales, des institutions et des idéologies.

Un phénomène social

La comptabilité est influencée par le social autant qu'elle l'influence en retour (Hopwood, 1983). Le contexte organisationnel n'est donc pas le seul contexte pertinent pour comprendre et analyser la comptabilité. La comptabilité est par ailleurs en concurrence avec une multitude d'autres représentations de l'organisation ce qui explique la très grande diversité des pratiques observées sur le terrain.

La comptabilité comme reflet de la société

La comptabilité reflète l'essence du capitalisme. Si les pressions sociales et politiques changent, nous pouvons nous attendre à des changements dans les formes et la philosophie des systèmes comptables. La comptabilité apparaît donc comme un point de tension entre des considérations économiques et des considérations sociales. Hopwood intègre ainsi la perspective néo-institutionnelle, développée par Powell et DiMaggio (1991). Il suggère

d'étudier les dimensions sociales et idéologiques qui sont impliquées dans le développement de la comptabilité.

La comptabilité comme élément constitutif de la société

La comptabilité définit ce qui est profitable et ce qui est coûteux. Elle est alors un élément constitutif de son environnement social. La comptabilité contribue à définir les finalités organisationnelles et sociales. En ce sens, elle est partisane. En effet, elle met en avant un certain nombre d'intérêts au détriment d'autres. La multiplicité des pratiques peut mieux se comprendre dès lors que l'on pose que non seulement la comptabilité est façonnée par son contexte social mais que le contexte social en retour est influencé par la comptabilité. La comptabilité ne peut être comprise en dehors des mouvements sociaux qui fournissent une base pour la rhétorique et les finalités à atteindre. La comptabilité remet le social⁶ au centre de l'organisation. Elle est le miroir du social et permet au social d'opérer tel qu'il est.

Elargir les représentations de l'organisation

C'est le rôle des sciences sociales de porter l'attention non seulement sur les conflits sous-jacents et les contradictions qui caractérisent les très nombreux problèmes comptables mais aussi de mettre au jour les potentiels organisationnels et sociaux de la comptabilité. Hopwood recommande ainsi aux chercheurs en management de se positionner par rapport aux autres thématiques des sciences sociales tant les problématiques des uns et des autres sont proches. Son programme de recherche est un vibrant appel à la transdisciplinarité (Hopwood, 1983) et doit être considéré comme le point de départ du développement ou le renouveau de la comptabilité critique sous différentes formes : l'élargissement des tribunes de lecture marxiste de la comptabilité, le développement des recherches post-structuralistes comme les Foulcaudian studies et l'apparition des approches critiques et post-modernes.

La structuration du champ des recherches critiques en comptabilité

A partir de ces travaux, le champ de la comptabilité critique se structure autour de revues et de cycles de conférence. Trois revues supportent activement ces nouveaux champs de recherche :

- *Accounting, Organizations and Society* (AOS) créée en 1975.
- *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (AAAJ) créée en 1988.
- *Critical Perspectives on Accounting* (CPA) créée en 1990.

La matérialisation la plus évidente de la création du nouveau champ disciplinaire a sans doute été la création d'AOS en 1975 par Anthony Hopwood (Power, 1999b, Lefrancq, 2004). La qualification de « critique » ne traduit pas totalement la nature réelle de la revue. Cependant, elle a permis aux différentes approches critiques de se développer à partir d'une base que l'on pourrait qualifier de socio-organisationnelle. La revue est d'ailleurs restée éclectique et tolérante, accueillant des publications de toute nature. Au contraire, CPA se donne, par nature,

⁶ Nous adopterons ici la définition standard du social c'est-à-dire la référence à des phénomènes relevant de la société en général. Nous n'entrons pas dans la distinction opérée par Bruno Latour (2006) entre social n°1 et social n°2.

le projet d'accueillir des études exclusivement critiques. Plus modérée, AAAJ se situe dans un champ plus alternatif au *mainstream* que purement critique (Guthrie et Parker, 2004).

Par ailleurs, trois conférences, tournant tous les trois ans chacune, sont les tribunes principales, mais non exclusives⁷, de la comptabilité critique :

- *Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conferences* (IPA) a été créée en 1987⁸ et se tient en Europe.
- *Critical Perspectives on Accounting Conferences* (CPA) a été créée en 1994 et a lieu à New-York. La conférence est liée à la revue CPA.
- *Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting* (APIRA) a été créée en 1995 à Sidney et se tient dans la zone pacifique. La conférence est liée à AAAJ.

La généalogie de la discipline étant établie, tachons maintenant de mieux cerner les champs étudiés.

Les centres d'intérêt de la comptabilité critique

Il est toujours délicat et difficile de se livrer à un exercice de classification des études critiques. D'une part, parce qu'il y a un véritable paradoxe à vouloir enfermer dans des catégories définitives des études qui se proposent de développer des projets de recherche allant au-delà du modernisme et du type de catégorisation qu'il suppose. Ensuite, parce que ces recherches sont interdisciplinaires et empruntent par nature systématiquement à différents registres dont la synthèse est arbitraire. Nous indiquerons d'abord comment les chercheurs en comptabilité qui nous ont précédés ont catalogué les différentes études critiques puis nous examinerons le contenu et l'originalité de la production française.

Cataloguer les recherches de la comptabilité critique anglo-saxonnes

Trois références récentes paraissent essentielles pour broser un premier portrait des études en comptabilité critique. Le lecteur intéressé y trouvera les références utiles pour aller plus loin.

Baxter et Chua (2003) proposent sept courants de recherche alternatifs en s'appuyant sur les articles parus dans AOS entre 1976 et 1999. C'est une vision assez large des perspectives critiques en comptabilité et contrôle. Pas moins de sept courants y sont répertoriés. Le premier, qui témoigne de la vision extensive de la critique pour Baxter et Chua, est l'école du design non rationnel (*non rational design school*). Ce courant s'intéresse à l'influence de l'ambiguïté des buts, à la nature politique des processus de prise de décision et à la nature locale et incrémentale des solutions mises en œuvre. Il s'appuie sur les travaux de Cyert et March, March et Olson. Le deuxième courant concerne la recherche naturaliste (*naturalistic research*) qui étudie les pratiques comptables dans leur environnement quotidien. Ce sont des études assez peu généralisables. Les pratiques sont en effet « énoncées » assez différemment

⁷ Comme en témoigne la section « *critical studies* » du congrès de la *European Accounting Association* (EAA) qui se tient tous les ans.

⁸ Cooper et Hopper (2007) rappellent comment IPA aurait dû s'appeler *Critical Perspectives on Accounting*. Mais la recherche de fonds a contraint les organisateurs à adopter un nom plus consensuel.

d'une organisation à l'autre et incorporent des normes locales. Le troisième courant est l'alternative radicale (*the radical alternative*) qui relie la comptabilité aux politiques d'émancipation. La comptabilité est perçue comme un moyen de perpétuer les inégalités. Elle n'est pas neutre mais est un instrument idéologique. Cette perspective s'appuie sur les travaux d'Habermas. Le quatrième courant s'appuie sur la théorie néo-institutionnelle et se focalise sur les règles sociales comme principal élément d'explication des pratiques. Les techniques comptables y sont souvent présentées comme des mythes rationnels qui confèrent de la légitimité aux actions. Le cinquième courant repose sur la théorie de la structuration et insiste sur le rôle des actions individuelles (*agency*) et de la reproduction des structures sociales. Cette perspective s'appuie sur les travaux de Giddens. La comptabilité est ainsi décrite comme une structure permettant la répétition des pratiques. Le sixième courant reprend les approches foucaaldiennes et analyse les conditions qui rendent possible les techniques comptables. Ce sont les pratiques organisationnelles et sociales et les ensembles de connaissances qui définissent l'action. Contrairement aux perspectives néo-institutionnelles, le présent n'a rien d'inévitables mais beaucoup de comportements en interaction et imprévisibles contribuent à le façonner. On y trouve des études sur la disciplinarisation à partir de l'ouvrage *Surveiller et punir* qui a inspiré de nombreux travaux en contrôle. La comptabilité y est vue comme un instrument de discipline des salariés aux objectifs de la direction. Le septième et dernier courant s'appuie sur les approches latouriennes qui présentent les inscriptions comptables comme des construits au sein de réseaux d'acteurs. Les inscriptions fabriquées deviennent peu à peu des boîtes noires qui ont l'apparence de faits.

On voit bien au travers de ces huit courants la difficulté de cerner ce que serait une école critique en comptabilité. Le foisonnement caractérise cette forme de recherche même si certains ont tenté de procéder à des regroupements plus larges. Dans un article plus récent, Cooper et Hopper (2007) définissent trois niveaux de regroupement. Tout d'abord, la perspective du *labour process theory*, s'inspirant du marxisme, s'intéresse au conflit portant sur la production et la répartition de la richesse créée. Une attention particulière est portée aux contradictions des processus sociaux, aux relations sociales récursives, aux façons dont le changement est mené par les contradictions et comment les équilibres obtenus sont finalement instables. On s'intéresse également aux mécanismes de reproduction (au-delà du lieu de travail) des hiérarchies. La comptabilité a pour but dans un tel système de désigner qui en sont les « gagnants ». La valeur créée peut alors être le fait de salaires plus bas, de chômage accru, d'intensification du travail ou de dégradations environnementales. Cela permet aussi de comprendre comment la loi, l'éducation et diverses autres idéologies naturalisent et légitiment les distributions de richesse. La comptabilité est alors le langage idéologique utilisé pour imposer des « solutions » aux autres. Mais périodiquement, des tensions apparaissent et remettent en cause les anciens équilibres. Ensuite la *critical theory* mobilise Habermas et Bourdieu. Dans les deux cas, il s'agit d'étudier ce qui permet aux gens de comprendre, d'accepter et de planifier leurs actions. Pour les deux auteurs, il existe des institutions (marché, Etat...) qui enferment la rationalité et privent les acteurs d'autres modes de rationalités issus du *live-word*. Enfin, le post-structuralisme s'appuie sur des théories du pouvoir et de l'identité. Certains chercheurs en comptabilité critique voient les précédentes théories comme étant encore trop déterministes et inadéquates pour théoriser la subjectivité et l'identité humaine. Ils mobilisent alors Foucault⁹. Ce dernier analyse notamment les mécanismes de pouvoir et de disciplinarisation. Avec l'archéologie, il s'intéresse à la production de la vérité et aux formes discursives qui la produisent. Celles-ci légitiment le pouvoir disciplinaire. Les chercheurs en comptabilité critique décrivent alors la comptabilité

⁹ Pour un bon panorama de ce courant sur 30 ans, le lecteur pourra consulter Napier (2006).

comme un moyen de rendre les sujets visibles et gouvernables. La dimension généalogique montre, pour sa part, comment la comptabilité vient d'événements complexes, dispersés qui permettent l'émergence de nouveaux discours et savoirs qui n'ont pas qu'une seule origine. En conséquence, une forme de savoir conventionnel peut être challengée par des formes de discours alternatives. Certains vont plus loin et nient l'existence de structures profondes, comme par exemple Latour et l'*Actor Network Theory* (ANT).

Tout en procédant à des regroupements plus larges, Cooper et Hopper (2007) notent les chevauchements existant entre ces trois courants. Le sentiment de foisonnement se double ainsi de phénomènes d'échange et d'hybridation. Et cette complexité peut s'accroître encore. Se concentrant sur les perspectives postmodernes en comptabilité, Macintosh (2002) apporte dans sa contribution une vision très complémentaire aux deux études précédentes. L'auteur part de l'idée que la comptabilité est en crise, une crise d'une magnitude sans précédent. La reconnaissance des immatériels en est une illustration ainsi que les récents scandales comptables. Il s'agit d'une crise de représentation. La comptabilité ne représente plus les choses en elle-même mais s'est détachée de la « réalité ». Macintosh rappelle la dette des recherches tant en comptabilité financière qu'en comptabilité de gestion à l'égard des intellectuels français. Il insiste sur l'apport de cinq d'autres eux : Lyotard pour son analyse du langage, Derrida pour la déconstruction du sens, Baudrillard pour ses développements sur l'hypertextualité, Foucault pour son analyse de la disciplinarisation et enfin, Barthes pour son analyse sur la sémiotique. Nous en retiendrons ici quelques exemples.

L'apport de Barthes s'appuie sur une relecture de certains problèmes comptables au travers de nouveaux schémas d'interprétation. La comptabilité est alors conçue comme un système de signes dont le sens est glissant. Le sens est alors donné par le lecteur lui-même. Une illustration est développée avec la notion d'actifs matériels et notamment une réflexion sur l'enregistrement comptable des puits pétroliers. La déconstruction proposée par Derrida complète ce type de recherche. Il s'agit alors de comprendre comment le sens est construit. Pour cela, des lectures alternatives de la « réalité » sont proposées. Macintosh cite un certain nombre de travaux déconstruisant les textes de Williamson et de Jensen. Il applique également ce raisonnement aux calculs en *direct costing*.

Baudrillard est mobilisé pour ses travaux sur les simulacres, l'implosion et l'hyperréalité. Les simulacres sont des images ou des modèles qui ne sont que de vagues représentations de quelque chose d'autres. L'implosion caractérise la perte de frontière entre des concepts qui deviennent alors de plus en plus flous. Enfin, l'hyperréalité renvoie aux conditions qui permettent aux simulacres de se détacher des objets matériels. Il en résulte des tensions entre la réalité et les signifiants qui les portent. Macintosh applique ces concepts à la comptabilité en distinguant trois phases successives dans l'histoire de la comptabilité. La multiplication des actifs ayant vocation à rester longtemps dans l'entreprise a brouillé la distinction « naturelle » entre le résultat et le capital. On assiste alors à une multiplication des lectures et des significations attribuées aux modèles comptables. L'*activity-based costing* (ABC), les normes comptables américaines (FASB)... sont autant d'exemples passés en revue par l'auteur.

Le travail de Foucault consacré à la surveillance et aux mécanismes de disciplinarisation est utilisé pour revisiter des cas célèbres de développement et de fonctionnement de systèmes de comptabilité de gestion et d'organisation : Wedgwood, Hawthorne, Empire Glass, ITT, Johnson & Johnson. Nous ne développons pas cette partie qui a déjà été reprises par d'autres auteurs (cf. ci-dessus). Enfin Lyotard est sollicité dans le dernier chapitre pour discuter de la notion de vérité et de progrès en comptabilité. La réflexion porte alors sur la

notion d'image fidèle et critique le point de vue managérial toujours à la recherche illusoire d'une plus grande transparence.

Toujours signe du flou des frontières de la critique en comptabilité, de nombreux auteurs ont proposé leurs propres typologies. Power, Laughlin et Cooper (2003) proposent une analyse des perspectives critiques réduite aux seuls apports d'Habermas. Tinker (1999) distingue quatre courants de réflexion qu'il qualifie de recherches comptables « progressistes » : les études sur la profession, les études foucaldiennes, les études ethnographiques et les contributions épistémologiques. Napier (2006) fait le bilan des seules études foucaldiennes s'intéressant à l'histoire des pratiques comptables. Gray (2002) réalise un panorama des études en comptabilité sociale et sociétale¹⁰, publiées notamment par AOS. Enfin, Macintosh et Hopper (2005) reprennent 35 textes "classiques" de la comptabilité critique.

Ces typologies, pour intéressantes qu'elles soient, relèvent cependant d'un éclectisme qui n'échappe pas toujours aux effets de rhétorique ou même de mode. L'éclectisme est patent quand on voit coexister dans ces typologies des recherches qui empruntent au marxisme, d'autres à la théorie de la structuration et d'autres encore à des champs théoriques largement répandus comme le design non rationnel ou le néo institutionnalisme. De plus, les auteurs critiques anglo-saxons semblent parfois sélectionner leur théorie au sein de ce répertoire en fonction de critères plus liés aux engouements du moment qu'à une véritable pertinence intellectuelle et sociale. L'article de Bryer, Fleischman et Macve (2005) illustre ces jeux rhétoriques un peu vain en traitant d'un même cas au travers de trois « cadres théoriques » : néoclassique, foucaldien et marxiste. De même que l'on entend dans les congrès internationaux ou que l'on lit dans les évaluations de papiers que tel ou tel n'est plus à la mode... Bien que plus tardive, la recherche critique française repose sur une autre démarche : le jeu théorique entre les différents auteurs y est moins central et l'analyse de terrains y tient un rôle non négligeable. En effet, les travaux français accordent une place importante aux pratiques, aux dispositifs et aux grands discours les supportant (efficacité, performance, responsabilité) et aux liens qu'ils entretiennent entre eux. Partant le plus souvent du terrain, ils procèdent à une analyse critique moins axée sur des choix d'auteurs et produisent ainsi des travaux que nous estimons moins artificiel.

Quelques recherches françaises en comptabilité critique

La recherche française en comptabilité critique occupe une place importante dans les publications françaises et à l'international¹¹. Les recherches françaises critiques en comptabilité peuvent être regroupées en plusieurs thèmes, dont nous assumons la nature arbitraire :

- L'évolution du métier et des institutions.
- L'évolution des pratiques, le changement et la société.
- Les réflexions méthodologiques et épistémologiques, la critique de la performance.

¹⁰ "Social accounting takes a wide variety of forms and appears under various labels. 'Social accounting' is used here as a generic term for convenience to cover all forms of 'accounts which go beyond the economic' and for all the different labels under which it appears — social responsibility accounting, social audits, corporate social reporting, employee and employment reporting, stakeholder dialogue reporting as well as environmental accounting and reporting".

¹¹ D'une manière générale, les Français ont depuis longtemps adopté des postures organisationnelles ou critiques. On citera par exemple les travaux de Michel Capron, Bernard Colasse et Jacques Richard.

- De grands thèmes tels que la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), la gouvernance ou l'éthique.

Ces thèmes sont pour une part originaux par rapport à la production internationale des *critical studies* en comptabilité. Les recherches critiques françaises en comptabilité traitent de thèmes socialement pertinents et s'appuie souvent sur des enquêtes empiriques solides. Quelques articles peuvent illustrer ces différentes approches, sans prétendre pour autant à l'exhaustivité.

L'évolution du métier et des institutions

Deux séries de réflexion se distinguent ici entre celles qui concernent les normes comptables et celles qui relèvent du contrôle de gestion. Les changements institutionnels récents dans le champ de la comptabilité, avec le développement des normes comptables internationales (IFRS), ont conduit à des réflexions sur les transformations institutionnelles (Capron et Chiapello, 2005, Chiapello, 2005, 2007). Ces études s'inscrivent dans une tradition ancienne de recherche en comptabilité visant à questionner les rapports entre la comptabilité et le capitalisme. C'est aussi une façon d'analyser l'évolution de la profession comptable, structurée sous forme d'ordre (experts-comptables et commissaires aux comptes). Les problématiques liées à l'adoption de nouvelles normes, ici les IFRS, sont également revisitées sous un angle historique dans certaines études. Ainsi, en est-il de Tournon (2005) à propos des normes américaines (les US GAAP) dès les années 70 ou de Richard (2005) à propos de la *fair value* sur des périodes encore plus anciennes. Les dérives comptables et financières de ces dernières années sont également un sujet de réflexion (Moriceau, 2005, Lambert et Sponem, 2005).

Le contrôle de gestion et le contrôleur de gestion n'ont pas échappé à des interrogations équivalentes, même si institutionnellement l'organisation de cette profession est moins achevée. Les recherches conduites dans ce courant sont finalement assez proche de celles qui pourraient être conduites en GRH, si ce n'est leur objet qui diffère. Ainsi Lambert et Pezet E. (2007) ont-ils revisité, à l'aune des approches foucaaldiennes les activités du contrôleur de gestion. Il s'agit alors de dépasser les descriptions techniques de la fonction. Dambrin et Lambert (2006) se sont quant à elles intéressées à la place des femmes dans la profession ouvrant ainsi une étude de genre sur la profession en France. Enfin, Morales et Pezet A. (2007) s'intéressent aux rôles des contrôleurs de gestion dans la diffusion d'une culture financière dans une entreprise à forte culture technique. Ces recherches sont complémentaires de celles s'intéressant aux pratiques.

L'évolution des pratiques, le changement et la société

Quels changements affectent les méthodes et les pratiques comptables ? Quelles sont les conséquences intra organisationnelles et sociales de ces changements ? Comment pénètrent-elles de nouveaux mondes sociaux ? Il s'agit pour certains auteurs de questionner l'histoire des pratiques, les rhétoriques et les discours afin de mieux comprendre l'évolution de la discipline.

Ainsi, Alcouffe, Berland et Levant (à paraître) ont-ils étudié, dans une perspective latourienne, l'histoire symétrique d'un échec (la méthode GP¹²) et d'un succès (la gestion par activité) en comptabilité de gestion. Berland et Chiapello (2004) se sont intéressés aux rôles

¹² Méthode de calcul de coûts inventée par G. Perrin.

des réformateurs sociaux dans la diffusion du contrôle budgétaire au travers de la mise en place d'un *nouvel esprit du capitalisme*. De la même manière, Bourguignon et Chiapello (2005) ont étudié le rôle de la critique dans l'évolution des systèmes d'évaluation de la performance. Le thème du changement a également été exploré par Bourguignon et Jenkins (2004) qui privilégient une cohérence psychologique à une simple cohérence instrumentale des outils du contrôle. Enfin, Chiapello (1999) s'est intéressé à l'apparition de pratiques gestionnaires dans le domaine artistique, *a priori*, deux mondes que tout oppose. On trouve une analyse assez similaire chez Le Theule et Fronda (2005).

Bourguignon (2005a, 2003) s'est intéressée à l'influence de l'idéologie sur les pratiques de contrôle de gestion. Elle a également étudié comment se réifie le discours sur la création de valeur (Bourguignon, 2005b) en adoptant une approche théorique marxiste. Le travail de Moriceau (2001) sur la création de valeur se rattache, par certains côtés, à ce type de problématique. Baker et Bessire (2005) étudient le développement des tableaux de bord à la française et les *balanced scorecard* américains pour montrer en quoi les approches par tableaux de bord ne sont pas si récentes, que les différentes approches partagent les mêmes défauts conceptuels et que d'autres approches sont en conséquence possibles. Dambrin et Lambert (2007) ont adopté une perspective foucaldienne pour étudier le souci de soi comme outils de contrôle. Dambrin et *al.* (2007) analysent l'institutionnalisation du processus de contrôle de gestion et montrent comment les idéaux sont traduits en discours et en techniques de contrôle dans l'industrie pharmaceutique. Enfin, Chiapello et Desrosières (2006) ont étudié les relations non naturelles qui existent entre la quantification et la recherche en sciences sociales afin de montrer comment s'est construite cette relation. Ces recherches, de part leur originalité, soulèvent cependant un certain nombre de questions d'ordre méthodologique et épistémologique.

Réflexions méthodologiques et épistémologiques

L'approche critique est finalement assez récente, dominée dans le champ académique par le *mainstream*. Aussi n'est-il pas étonnant qu'un certain nombre d'écrits se rapportent à des réflexions épistémologiques. Bessire (2002), Moriceau (2001, 2004, 2007a et b) et Fronda et Moriceau (2000) s'interrogent par exemple, sur comment mener une recherche critique. Chabrak (2005) analyse, pour sa part, les conditions d'une recherche critique de qualité et propose une démarche pour faire contrepoin aux approches de la comptabilité positive. Berland et Pezet A. (2000) s'intéressent aux modalités de la production de connaissances historiques utiles aux gestionnaires. Les deux ouvrages de Bouquin (2005) et Colasse (2004) sont des ouvrages qui, pour certains de leurs chapitres, retracent la genèse historique de la pensée critique respectivement avec les grands auteurs en contrôle de gestion et les grands auteurs en comptabilité.

Ces considérations épistémologiques peuvent également prendre la forme d'une interrogation poussée des « fondamentaux », généralement indiscutés, de la comptabilité et du contrôle. Ainsi, Bourguignon (1996a et b) et Bessire (1999) s'interrogent sur un thème commun : que recouvre cette performance au nom de laquelle sont mobilisées de si nombreuses pratiques de gestion ? Il s'agit alors de questionner ce concept avec une visée critique plutôt que de l'opérationnaliser. L'interrogation porte alors sur les fondements mêmes de la discipline. Cette interrogation transparaîtra aussi dans les travaux consacrés aux grands thèmes actuels de la comptabilité.

La RSE, la gouvernance, l'éthique

L'un des thèmes les plus étudiés, au moins récemment, est celui de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) et de ses liens avec la comptabilité. De façon générale, les deux ouvrages de Capron et Quairel (2004 et 2007) replacent les pratiques de RSE dans leur contexte et adoptent, parfois, un ton relevant des *critical studies*. Un certain nombre d'auteurs s'intéressent à la figure des parties prenantes (Pesqueux, 2006a, Moriceau, 2006). Berland (2007) se demandent quant à lui quel crédit il faut accorder aux indicateurs de la RSE et se livre à une analyse symétrique avec les indicateurs financiers et opérationnels plus traditionnels. Berland et Loison (2008) revisite l'histoire et le fonctionnement actuel d'un outil de pilotage de la performance environnementale et montrent comment cet outil se construit en réaction aux attentes de la société mais contribue également à les façonner. Cette approche outil est partagée par Moquet et Pezet A. (2006) qui analysent les dispositifs de la RSE comme des véhicules matériels agissant entre les idéaux de la responsabilité et leur traduction sous formes de rôles sociaux (« *actorhood* »). Enfin, Loison et Pezet (2006) retracent l'histoire d'une controverse environnementale mobilisant activement des dispositifs.

Nous incluons dans ce thème des réflexions comme celles de Bourguignon (2007) sur l'éthique des systèmes de gestion. Nous semblent également en faire partie, toutes les réflexions critiques sur la gouvernance des entreprises et le rôle joué par la comptabilité dans cette gouvernance (Pesqueux, 2006b, 2005a et b, 2003, Lambert et Sponem, 2005). Bessire (2005) s'interroge, quant à elle, sur la signification cachée de la montée du discours sur la transparence depuis quelques années.

Après avoir tracé ce panorama, il faut maintenant établir un bilan des apports des recherches en comptabilité critique et esquisser ce que nous pensons pouvoir être un programme de recherche futur.

Quel projet de changement ? Au-delà de la critique

Un bilan critique et contrasté peut être tiré de l'ensemble de ces recherches. Mais, au-delà de la traditionnelle dénonciation associée aux recherches en comptabilité critique, il existe peut-être un espace pour reconstruire des systèmes comptables plus démocratiques et applicables à de nouveaux objets. En effet, la comptabilité fait partie de ces dispositifs trop souvent considérés comme neutres car techniques. L'apport des recherches critiques est de montrer combien cette vision correspond peu à la réalité. La comptabilité¹³ de par son essence même, sa relation avec le système économique, et de par la colonisation qu'elle mène¹⁴ au travers de nouveaux idéaux (RSE, éthique, etc.) et des nouveaux champs qu'elle investit (secteur public, associations, etc.), peut (doit ?) devenir un enjeu de débat dans nos sociétés.

Quel bilan, quels effets, quelles limites ?

¹³ Ici encore, nous recourons à l'expression au sens large englobant les dispositifs de mesure de la performance.

¹⁴ Cette expression ne traduit en rien une volonté d'anthropologisation de la comptabilité. Cependant, elle finit par apparaître comme une « machine de gestion » selon l'expression de Jacques Girin, lui conférant ainsi une certaine autonomie d'action.

L'évaluation des travaux critiques en comptabilité est double : interne et par conséquent modérée et équilibrée, quand elle vient de ses propres adeptes, externe et dans ce cas plus vigoureuse, quand elle est portée par les partisans de l'autre camp, issus du *mainstream*.

Cooper et Hopper (2007) distinguent sept apports des *critical studies* en comptabilité. Le contexte n'est plus considéré comme neutre mais il est le reflet du capitalisme et de la modernité. Le changement n'est pas simplement motivé par la technologie et la concurrence mais aussi par les rivalités interprofessionnelles visant à se répartir le surplus de valeur et le contrôle des forces de travail. Le pouvoir et le conflit sont au centre des explications. La comptabilité de gestion n'est plus neutre ni objective mais subjectivement négociée dans le cadre de résistances. Les résistances ne sont pas analysées en termes de psychologie ou d'irrationalité des acteurs mais dans leur contexte socio-économique. Les innovations comptables viennent souvent d'institutions externes comme l'Etat, la religion ou les mouvements politiques. Les *critical studies* montrent comment les technologies comptables ne peuvent être comprises hors d'un complexe réseau d'intérêts. Le changement est brutal ; il fait suite aux crises du capitalisme. Ces apports se résument finalement à une vision « externaliste » de la comptabilité dont les relations avec le social, l'économique et le politique ne sont pas ignorées.

Cooper et Hopper (2007) analysent également les forces et faiblesses des grands courants des *critical studies*. Si le *labour process* analyse bien les contradictions qui entraînent les crises, il présuppose implicitement que les notions de bien et de mal sont connues par les chercheurs qui peuvent ainsi directement trancher. Les recherches critiques héritées d'Habermas sont insuffisamment explicites sur l'origine de formations sociales plus larges. Les poststructuralistes sont suspectés de produire des « *meta narratives* » dont la validité est impossible à prouver (même si cela est surtout gênant pour des positivistes mais pas pour des constructivistes). Les *foulcauldian studies* ne s'intéressent pas suffisamment à l'histoire dans ses détails les plus fins. L'ANT pallie un peu ce problème en s'intéressant aux détails matériels qui rendent les choses possibles. Mais le risque de relativité devient alors très fort. Finalement, Cooper et Hopper semblent pointer la vraie faiblesse de ces recherches : menées la plupart du temps à partir d'auteurs à la mode, elles éclairent utilement des aspects particuliers de la comptabilité mais ne débouchent pas sur une lecture cohérente et articulée.

Les travaux critiques n'échappent pas par ailleurs à un certain romantisme. C'est le cas en particulier avec des recherches sur le *New Public Management* (NMP) ou sur la financiarisation des organisations. La situation passée est toujours considérée comme meilleure. Les chercheurs critiques n'insistent que sur les effets pervers du changement qui est systématiquement vécu comme une dérive. Cette vision uniforme n'est pas dénuée d'une certaine naïveté.

Cooper (2002) reconnaît d'ailleurs que les études critiques sont trop éloignées des pratiques et que nombre d'articles sont inaccessibles aux lecteurs parce que trop concentrés sur des pensées complexes – voir *supra*. Ils brillent généralement par leur pessimisme. Selon Cooper, seul le travail de Bourdieu permettrait de réconcilier théories et pratiques. Il remarque que les travaux des scandinaves (qui ont longtemps travaillé pour les syndicats) se rapprochent le plus de cet idéal. Le but en est d'améliorer la société et les organisations. Toutefois, le manque d'engagement des chercheurs envers la pratique vient aussi du fait qu'il est difficile d'entrer dans les organisations sur la base de thèmes critiques.

Cooper et Hopper (2007) identifient deux autres limites à ces courants de recherche : les conflits de références à l'intérieur de la discipline minent le progrès collectif et les aspects positifs des travaux mobilisés ne sont jamais pris en compte. La première de ces critiques renvoie au risque fort de vagabondages théoriques et aux effets de mode injustifiés. Le champ des études critiques semble en effet alterner les différents auteurs de base, souvent français. Si Foucault a longtemps été à la mode, Latour lui a succédé et il semblerait que Deleuze soit le prochain auteur fétiche. L'articulation entre les différents courants est indispensable mais elle nécessite une bonne culture sociologique qui peut parfois faire défaut à certains chercheurs. Et ce, d'autant plus, que les œuvres des *French theorists* ne sont pas toujours traduites intégralement en Anglais. Ainsi, la recherche foucauldienne n'a retenu pendant longtemps que le Foucault de la discipline sans considérer le reste de son travail. De plus, quand ils sont traduits, les auteurs étrangers peuvent aussi être trahis. Les travaux foucauldiens portant sur la question de la subjectivation, plus « optimistes » dans la mesure où l'individu n'y est pas considéré comme un pantin, sont ainsi très peu mobilisés outre Manche. Ils le sont en revanche en France et pas seulement en comptabilité (Pezet E., 2007 ; Hatchuel *et al.*, 2006).

Plus récemment, un débat a été ouvert dans la revue *Critical Perspective on Accounting* (CPA) sur le futur de la recherche critique et interprétative, par une équipe de chercheurs quadragénaires (Ahrens, *et al.*, 2007). Sous la forme d'un débat épistolaire - le débat s'est en réalité tenu lors du congrès de la *European Accounting Association* - les auteurs s'interrogent sur les apports de ce courant, son éparpillement, ses relations avec le *mainstream* et sa réception par les doyens de faculté. Le numéro de CPA comprend aussi de nombreux articles d'auteurs majeurs, seniors, non convoqués par les quadras, en réponse à leurs interrogations. Certains apportent leur soutien au constat (Scapens, 2007) mais la plupart se livrent à de franches critiques du positionnement exprimé. Ils célèbrent alors l'intérêt de perspectives multiples (Parker, 2007) ou la capacité de telles recherches à nourrir les débats de la société (Baxter *et al.*, 2007). D'autres comme Armstrong (2007) voit dans cet article une forme d'expression de crise de la quarantaine d'un groupe de chercheurs tous situés au tournant de leur carrière. Il critique leur paresse, l'idée d'accumulation des connaissances défendue par les auteurs, leur conception marketing de la recherche... Dillard (2007) critique la vision trop naïve des auteurs, qui les conduit à supposer une cohérence et une unité dans les approches *mainstream* qui n'existent pas. On voit ainsi que le courant critique est loin d'être unifié. La critique interne est d'ailleurs plus virulente que la critique externe.

Du côté du « *mainstream* » et de la critique externe, l'évaluation des travaux critiques est soit inexistante, car c'est un champ de recherche sans intérêt, soit polie mais ferme. Ainsi, Merchant (à paraître) se livre à cet exercice en expliquant pourquoi ce type de recherches ne peut pas intéresser les chercheurs américains. Notons que les frontières intellectuelles épousent ici les frontières géographiques. Le choix de la terminologie n'est pas neutre non plus, il ne parle pas de *critical research* mais d'*interdisciplinary accounting research* (IAR), la rendant ainsi plus inoffensive sur un territoire de la recherche comptable peuplé de « *far-right zealots* » (pp 2). Son argumentation est triple : d'abord, l'IAR manque de pertinence et ne peut être appliquée (« *give me some packaged teaching modules* » réclame Merchant, pp 7), ensuite, la contribution de l'IAR est pauvre ou nulle puisque les généralisations sont souvent impossibles, enfin, son jargon est incompréhensible (« *In the literatures that I read on a regular basis, I rarely if ever encounter words such as ontology, epistemology, positivism, postmodernism, constructionism (or deconstructionism), ethnomethodology,*

dialogical endeavour, re-contextualization, polycentrism, nomothetic, reflexivity, idiographic theory, or even interpretive research », pp 6)¹⁵.

Même si Merchant conclue que l'IAR doit se rapprocher du *mainstream* (en utilisant ses références), la critique est vigoureuse. Produit d'une autre vision du monde, elle porte finalement peu sauf peut être sur deux points. D'une part, Merchant reproche aux travaux de l'IAR de se cantonner le plus souvent dans une validation de la pensée de grands auteurs : conclure qu'Habermas ou Foucault ont raison n'est effectivement pas une grande contribution. D'autre part, il soulève la question de la pertinence de l'IAR. Si son niveau d'approche n'est pas celui que nous retiendrons ici (sa définition de la pertinence reposant sur l'utilité pratique et à court terme des recherches), cette question est essentielle pour l'avenir de la recherche critique en comptabilité. En d'autres termes, si la critique ne sert évidemment pas à fournir des réponses immédiates et des *best practices* aux enseignants et aux managers, à quoi sert elle ?

De la technique à la critique et de la critique à la technique

L'importance de la question est renforcée par l'actualité des enjeux économiques, sociaux et politiques liés aux évolutions de la comptabilité. Donnons en quelques exemples : la normalisation comptable est sous traitée à des organismes privés, la culture du résultat est devenue la référence de toutes les organisations privées, publiques, associatives, etc., et dans tous les domaines (culture, recherche, sécurité, etc), la reproduction des dispositifs d'un monde à l'autre est devenue réalité (la RSE est ainsi soumise, de même que les résultats financiers, aux lois des reporting, audit ou agences de notation), etc. Comme nous l'avons indiqué précédemment, la comptabilité, au sens large, a colonisé l'économie, le social, le politique. Or les débats qui ont lieu autour de ces sujets sont des débats d'experts.

Latour (2004), en revisitant le mythe platonicien de la caverne, oppose ainsi le silence de la science et le bavardage sans fin de la société. On ne sort pas de la caverne, seuls les scientifiques – les experts- y accèdent (et en ressortent aussitôt) pour faire taire le débat politique du haut de leur savoir. Ce partage entre vérité et fiction ne résiste cependant pas aux crises écologiques majeures : marée noire ou incident nucléaire montrent que les « *objets chauves* » des sciences n'existent plus mais que des « *objets chevelus* » apparaissent partout, selon les expressions de Latour. Hybrides, les nouveaux objets ne sont pas lisses mais rugueux et mêlent science et politique, expertise et société, technique et citoyenneté. Il n'est pas anodin de relever les sous-titres des deux ouvrages cités de Callon et al. (2001), *Essai sur la démocratie technique*, et de Latour (2004), *Comment faire entrer les sciences en démocratie*. Latour ne propose-t-il pas par ailleurs « *une démocratie étendue aux choses* » (Latour, 1997, 22) ?

Le travail réalisé par les sociologues et les ethnologues des sciences ouvrent aussi des perspectives pour le monde du management. N'a-t-on pas d'un côté les experts en management, maîtres de leurs techniques et de leurs procédures, et, de l'autre, la société fourmillante de débats mais ignorante des vrais enjeux du management et donc dans l'incapacité de participer à l'élaboration des politiques ? Les objets que nous utilisons dans les entreprises et les organisations, les dispositifs de gestion, ne sont-ils pas des hybrides mêlant technicité et jeux de pouvoirs, savoirs d'expert et savoirs pratiques ? N'ont-ils pas des effets

¹⁵ sic !

sur les comportements des individus et donc sur la société ? Si la réponse est positive, alors la recherche en comptabilité peut-elle produire des connaissances permettant d'améliorer le fonctionnement de nos sociétés ? Il s'agirait alors d'aller au-delà de la dénonciation, ou même simplement de l'attitude consistant à « donner à voir » (forme finalement assez passive de recherche) pour proposer des modes d'organisation alternatifs (sans pour autant tomber dans une forme naïve de prescription). L'équilibre ne sera pas simple à trouver !

Promouvoir le débat public autour de la comptabilité

La comptabilité est généralement sollicitée pour dire le vrai et le juste. Elle doit permettre la décision, l'affectation des ressources... Mais les études critiques en comptabilité montrent qu'elle est partisane, jamais objective. Passé ce constat de dénonciation, est-il possible de construire ou reconstruire avec la comptabilité et en prenant en compte les apports des *critical studies* ? Sur quel agenda constructif peuvent déboucher les études critiques en comptabilité ?

Hopwood (1987) a montré que la comptabilité est un médium puissant qui permet de rendre visible (ou invisible) certaines parties de l'organisation. Elle contribue ainsi à définir les problèmes qu'il faut résoudre. Parallèlement, Desrosières (2000) assure que le terme de « mesure » est sans doute inadapté aux sciences sociales car il emprunte trop à la rigueur des sciences physiques. Il préconise l'utilisation du terme « quantification » qui renvoie simultanément à l'idée de « mesure » et à la présence d'une « convention » qui est l'accord existant entre différentes parties sur la façon de lire un chiffre. Dès lors, l'utilisation de la comptabilité ne peut se construire extérieurement aux pratiques des utilisateurs (les managers ou n'importe quel autre acteur concerné).

Si la comptabilité montre et cache certaines parties de l'organisation, si elle est surtout affaire de conventions, comment dès lors la faire participer à un projet de société ? Peut-on la discipliner, ou plutôt discipliner ses utilisateurs afin qu'elle ouvre des perspectives et des débats plutôt qu'elle ne les ferme ? On supposera qu'elle peut aider à mettre au jour de nouvelles situations, interprétations, acteurs et objectifs jusqu'ici dissimulés ; que l'on peut identifier les conventions qui accompagnent les mesures comptables afin de faire reposer les décisions sur la discussion des conventions. A l'argument d'autorité que constituent aujourd'hui la comptabilité et l'ensemble des méthodes mesurant la performance pourrait se substituer une réflexion sur d'autres formes de « quantification ». Ces questions ne sont pas nouvelles mais se posent depuis longtemps dans les domaines traditionnellement investis par la comptabilité. Quand elles apparaissent sur le devant de la scène, elles prennent la forme de scandales comptables, manipulations financières ou problème de gouvernance, etc. Combien faudra-t-il encore d'affaires Enron ou Vivendi pour discuter ouvertement des méthodes et pratiques comptables ? Ces questions deviennent plus urgentes dès lors que la comptabilité colonise de nouveaux territoires.

A titre d'exemples particulièrement emblématiques, la nouvelle gestion publique (équivalent français du *New Public Management*) et la RSE montrent que le vrai et le faux en comptabilité se trouvent mis en cause du fait de la multiplication des parties prenantes. Beaucoup d'acteurs deviennent alors subitement intéressés par la production comptable et autant de lectures des chiffres comptables sont permises. En réalité, c'est le modèle sous-jacent de la théorie de l'agence qui pose problème. Dans sa version mandant-mandataire, celle-ci réduit finalement la relation problématique aux couples actionnaires-mandataires sociaux ou dirigeants – subordonnés. La discussion autour de la comptabilité est fermée, non

par la comptabilité elle-même, mais par ce face-à-face qui laisse peu de place aux autres acteurs. Les autres acteurs, c'est-à-dire les salariés, les fournisseurs, l'Etat, les clients... y ont une place moins importante (contrairement aux traditions comptables du Vieux continent) et n'ont donc pas droit à la parole.

Outre l'obsolescence (ou plus vraisemblablement le caractère illusoire) de ce modèle, l'intrusion de la comptabilité dans de nouveaux domaines rend celle-ci plus discutable. Les comptes des entreprises privées restent soit secrets (pour la comptabilité de gestion), soit divulgués avec l'assurance, donnée par les auditeurs externes, de leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter l'image fidèle de l'entreprise. Dès lors que ce sont d'autres formes d'activités ou de flux dont on mesure la performance, le débat peut s'ouvrir. Quand l'Etat ou les collectivités locales produisent des indicateurs destinés à montrer que les deniers publics sont bien gérés, ces indicateurs peuvent être discutés jusque dans la presse. A titre d'exemple, les indicateurs fondés sur le nombre de reconduites d'étrangers en situation irrégulière ou encore l'évaluation des ministres ont suscité bien des critiques. De même, les entreprises qui publient des indicateurs de performance en matière de RSE se voient quelquefois taxées de « verdissage » des comptes. En touchant un public plus large que le seul actionnariat¹⁶, la comptabilité entre dans le débat public.

Concrètement, c'est ainsi que le programme de la critique peut trouver des applications pratiques. Sur le modèle des forums techniques décrits par Callon *et al.* (2001), ne peut-on pas imaginer l'association des différentes parties prenantes à certaines décisions en matière de choix de conventions ? De la même façon que Callon *et al.* (2001) préconisent la démocratie technique en matière de sciences et de technologies, ne peut-on pas imaginer des instances et des arènes où la démocratie comptable pourrait s'exercer ? Ce n'est pas le chemin qui a été retenu jusqu'à présent puisque des organismes privés (IASB, ISO) déterminent les normes. Un renouveau du programme critique en comptabilité pourrait répertorier l'état de ces pratiques dans la société (comités d'usagers, groupes d'experts, comités locaux d'information et de concertation) et analyser leurs modes de fonctionnement.

L'ensemble de la démarche viserait à éviter une lecture trop technocratique de la comptabilité, des experts sans projet. L'objet serait de promouvoir la discussion autour de la comptabilité et de ses conventions. Ce faisant, le programme d'une telle recherche consiste à passer de la dénonciation, étape préalable à la reconnaissance des problèmes, à la construction de pratiques plus démocratiques.

Conclusion

Les études critiques en comptabilité sont anciennes et peut-être même contemporaines des débuts de la recherche sur la comptabilité. Le large renouveau auquel nous assistons depuis quelques années des études critiques en comptabilité, notamment outre-Manche, emprunte largement aux intellectuels français. Cette forte présence et le « retard » des chercheurs français à utiliser leurs propres intellectuels est en lui-même un sujet de recherche critique qui pourrait peut-être nous permettre une attitude réflexive sur les conditions de la recherche critique, ses présupposés et sa pertinence. S'agit-il d'une méconnaissance de leurs intellectuels par les chercheurs français ? D'un problème de maturité du champ académique

¹⁶ Et même en ce qui concerne les actionnaires, les associations d'actionnaires minoritaires font maintenant entendre leur voix.

comptable, et plus largement gestionnaire ? D'un utilitarisme poussant à surfer sur des effets de mode ? Nous répondons ici par une contre proposition originale qui est de faire du programme critique un support scientifique de discussion publique. Pour paraphraser Callon *et al.* (2001)¹⁷, il s'agit de promouvoir la « comptabilité de plein air ». Les événements récents, marqués par la crise des subprimes, montrent combien il est urgent de rediscuter de la pertinence des normes IFRS alors que la comptabilisation en juste valeur traduit de manière mécanique les pertes colossales des banques au nom de la transparence mais surtout de l'idéologie de la valeur de marché¹⁸. Parallèlement, Jacques Richard ouvre de nouvelles perspectives en proposant une « révolution comptable environnementale » mettant l'accent non seulement sur le capital financier mais aussi sur le capital naturel et humain¹⁹. La transformation de la société et de l'économie par la voie de la comptabilité n'est peut être pas si utopique !

¹⁷ Qui parlent de recherche de plein air par opposition à une recherche confinée c'est-à-dire réservée aux spécialistes.

¹⁸ Voir *Le Monde* daté du 5 février 2008, p. 22.

¹⁹ *Le Monde de l'économie* daté du 5 février 2008, p. VI.

Bibliographie

- Ahrens, T., Becker A., Burns, J., Chapman, C.S., Granlund, M., Habersam, M., Hansen, A., Khalifa, R., Malmi, T., Mennicken, A., Mikes, A., Panozzo, F., Piber, M., Quattrone, P. and Scheytt, T. (2007), "The future of interpretive accounting research – A polyphonic debate", *Critical Perspective on Accounting*, doi:10.1016/j.cpa.2006.07.005.
- Alcouffe, S, Berland, N. et Levant, Y, (à paraître), "The role of actor-networks in the diffusion of management accounting innovations: a comparative study of budgetary control, GP method and Activity-Based Costing in France", *Management Accounting Research*.
- Argyris, C. (1952), *The Impact of Budgets on People*, New York, School of Business and Public Administration, Cornell University.
- Armstrong, P. (2007), "Calling out for more: Comment on the future of interpretive accounting research", *Critical Perspective on Accounting*, doi:10.1016/j.cpa.2007.02.010.
- Baker, R.C. et Bessire, D. (2005), « The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: a critical analysis », *Critical Perspectives on Accounting*, 2005; 16 (6), 645-664
- Baxter, J., Boedker, C. and Chua, W.F., (2007), "The future(s) of interpretive accounting research—A polyphonic response from beyond the metropolis", *Critical Perspective on Accounting*, doi:10.1016/j.cpa.2007.02.009.
- Baxter, J., Chua, W.F., (2003), Alternative management accounting research – whence and whither, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97-126.
- Becker, S. et Green, D. (1962), Budgeting and employee behaviour, *The journal of Business*, 35, 4, 392-402.
- Berland, N. (2007), « A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage », in ouvrage collectif, Espace Mendès France, 2007.
- Berland, N. et Chiapello, E. (2004), « Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion: le cas du contrôle budgétaire en France 1930-1960 », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, juin.
- Berland, N. et Loison, M-C. (2008), "Responsible care and sustainable management: the double influence of society – management practices", *Society & Business Review*, 3, 1, pp. 41-56.
- Berland, N. et Pezet, A. (2000), « Pour une démarche pragmatique en histoire de la gestion ». *Comptabilité, Contrôle, Audit*, décembre, pp. 5-17.
- Bessire, D. (1999), « Définir la performance », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome. 5, vol. 2, septembre 1999, pp. 127-150.
- Bessire, D. (2002), « Recherche « critique » en contrôle de gestion : exercer son discernement », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, vol. 2, pp. 5-28.

- Bessire, D. (2005), « Transparency : a two-way mirror ? », *International Journal of Social Economics*, vol. 32, n° 5, Special Issue, 30 years of IJSE : Festschrift in honour of Professor John O'Brien, pp. 424-438.
- Bouquin, H. (2005), *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, EMS.
- Bourguignon, A. (1996a), « Sous les pavés, la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 3,1, mars, 89-101
- Bourguignon, A. (1996b), « Définir la performance : une simple question de vocabulaire ? » in Fericelli A.M. et Sire B. (dir.), *Performance et Ressources Humaines*, Paris, Economica, 18-31.
- Bourguignon, A. (2003), « "Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure" : la dimension idéologique du "nouveau" contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial Innovations Managériales, 27-53.
- Bourguignon, A. (2005a), « Ideology and local management practice and discourse: A framework » in Ajami, R., Arrington, C.E., Mitchell, F. & Nørreklit, H. (eds), *Globalization, Management Control and Ideology: Local and Multinational Perspectives*, Copenhagen, DJØF Publishing, 137-158
- Bourguignon, A. (2005b), « Management accounting and value creation: the profit and loss of reification », *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 4, 353-389
- Bourguignon, A. (2007), "Are management systems ethical? The reification perspective" in Djelic, M.L. & Vranceanu, R. (eds), *Moral Foundations of Management Knowledge*, Cheltenham (UK), Edward Elgar Publishing.
- Bourguignon, A. et Chiapello, E. (2005), « The role of criticism in the dynamics of performance evaluation systems », *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 6, August 2005, 665-700
- Bourguignon, A. et Jenkins, A. (2004), « Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique », *Finance-Contrôle-Stratégie*, 7, 3, septembre 2004, 31-61
- Bryer, Fleischman et Macve (2005), "Smith, Marx or Foucault in understanding the early British Industrial Revolution? A re-examination of management and accounting for capital and labour at the Carron Company", EAA Conference, Göteborg, 2005.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980), "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 1, p. 5-27.
- Callon M., Lascoumes P., Barthe Y. (2001), *Agir dans un monde incertain - Essai sur la démocratie technique*, Le Seuil.
- Capron, M. et Chiapello, E. (2005), Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose, in : *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, M. Capron (eds), La découverte, pp. 49-88 (en coll. avec M. Capron)
- Capron, M. et Quairel, F. (2004), *Mythe et réalités de l'entreprise responsable. Acteurs, enjeux, stratégies*, éditions La Découverte.

- Capron, M. et Quairel, F. (2007), *La responsabilité sociale de l'entreprise*, Repères, éditions La Découverte.
- Chabrak, N. (2005), The politics of transcendence: hermeneutic phenomenology and accounting policy, *Critical perspectives on Accounting*, 16, 701-716.
- Chiapello, E. (1999), "Art, innovation et management : quand le travail artistique interroge le contrôle" in *Questions de contrôle*, Lionel Collins (Ed.), PUF, Paris, 1999, pp. 194-21.
- Chiapello, E. (2005), « Transformation des conventions comptables, transformation de la représentation de l'entreprise », in : *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, M. Capron (eds), La découverte, 2005, pp. 121-150
- Chiapello, E. (2007) "Accounting and the birth of the notion of capitalism", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 18, pp. 263-296.
- Chiapello, E. et Desrosières, A. (2006), « La quantification de l'économie et la recherche en sciences sociales : paradoxes, contradictions et omissions. Le cas exemplaire de la « Positive accounting theory » , in : Eymard-Duvernay F. (ed.) *L'économie des conventions. méthodes et résultats, Tome 1. Débats*, La Découverte, p. 297-310
- Colasse, B. (2004), *Les grands auteurs en comptabilité*, EMS.
- Cooper, D. (2002), Critical accounting in Scotland, *Critical Perspectives on Accounting*, 13, 4, 451-462.
- Cooper, D. J. and T. Hopper (2007). "Critical Theorizing in Management Accounting Research", *Handbook of Management Accounting Research*. A. G. H. a. M. S. Christopher S. Chapman. London, Elsevier. Vol. 1: 207-245.
- Dambrin C., Lambert C., Sponem S. (2007), "Control and Change - Analysing the Process of Institutionalisation", *Management Accounting Research*, 18, 2, pp 172-208.
- Dambrin, C. et Lambert, C. (2006), « Le deuxième sexe dans la profession comptable. Réflexions théoriques et méthodologiques », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 12, N° spécial oct, pp.101-138.
- Dambrin, C. et Lambert, C. (2007), "Beauty or Not Beauty. Les techniques du souci de soi comme outils de contrôle dans une entreprise cosmétique" in Pezet E.(ed.), *Management et Conduite de Soi : Enquête sur les ascèses de la performance*, Vuibert
- Desrosières, A., 2000, *La politique des grands nombres, histoire de la raison statistique*. Paris, Editions La découverte.
- Dillard, J. (2007), "A political base of a polyphonic debate", *Critical Perspective on Accounting*, [doi:10.1016/j.cpa.2007.02.005](https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.02.005).
- Fronza, Y. et Moriceau, J-L. (2000), « Johannes ou la volonté de comprendre. », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, décembre, p.31-42.
- Gray, R. (2002), "The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?", *Accounting, Organizations and Society* 27, 687-708

- Guthrie J. et Parker L. (2004) 'Editorial: Diversity and AAAJ in the interdisciplinary perspectives on accounting auditing and accountability', *Accounting Auditing and Accountability Journal*, vol.17:1, pp. 7-16.
- Hatchuel A., Pezet E., Starkey K., et Lenay O., dir. (2006) *Gouvernement, organisation et entreprise : l'héritage de Michel Foucault*, Presses Universitaires de Laval.
- Hofstede G. (1967), *The game of budget control - How to live with budgetary control and yet be motivated by them*, Koninklijke Van Gorcum & Comp., Assen, The Netherlands.
- Hopper T, Scapens R et Otley DT, (2001), 'British management accounting research: whence and whither? Opinions and recollections', *British Accounting Review*, vol 33(3), pp 263-291
- Hopwood A. (1974), *Accounting and human behaviour*, Prentice Hall Inc., New Jersey.
- Hopwood A.G. (1983), "On trying to study accounting in the contexts in which it operates", *Accounting, Organizations and Society* 8(2/3): 287-305.
- Hopwood, A.G. (1976), Editorial. "The path ahead", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 1, n°1, pp.1-4.
- Lambert, C. et Pezet, E. (2007), « Discipliner les autres et agir sur soi. La double vie du contrôleur de gestion », *Finance-Contrôle- Stratégie*.
- Lambert, C. et Sponem, S. (2005), "Corporate Governance and Profit Manipulation: A French Field Study", *Critical Perspectives on Accounting*, vol.16, n°6, pp.717-748.
- Latour B. (1997), *Nous n'avons jamais été modernes : Essai d'anthropologie symétrique*, Paris, La Découverte.
- Latour B. (2004), *Politiques de la nature : Comment faire entrer les sciences en démocratie*, Paris, La Découverte.
- Latour B. (2006), *Changer de société. Refaire de la sociologie*, La Découverte, coll. « Armillaire ».
- Laughlin, R. (1999), "Critical accounting: nature, progress and prognosis", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Mar 1999 Volume: 12 Issue: 1, 73 - 78.
- Le Theule, M.A. et Fronda, Y. (2005), "The organization in tension between creation and rationalization : facing management views to artistic and scientific creators", *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 749-786.
- Lefrancq S. (2004), « Recherche et action : la comptabilité dans son contexte », *Comptabilité contrôle Audit*, p 297-315.
- Lemarchand, Y. (1992). "Position critique." *Cahiers d'histoire de la comptabilité*, Editions Ordre des experts comptables et Editions comptables Malesherbes(2): 37-56.
- Loison M.C., Pezet A. (2006), « L'entreprise verte et les boues rouges. Les pratiques controversées de la responsabilité sociétale à l'usine d'alumine de Gardanne (1960-1966) », *Entreprises et Histoire*, N°45, 2006.
- Macintosh, N. et Hopper, T. (2005), *Accounting, the Social and the Political: Classics, Contemporary and Beyond*, Elsevier Science.

- Macintosh, N.B. (2002), *Accounting, Accountants and Accountability*, Routledge.
- Merchant K.A. (à paraître), "Why interdisciplinary accounting research tends not to impact most North American academic accountants », *Critical Perspectives on Accounting*.
- Miller, P. (2007). "Management Accounting and Sociology", *Handbook of Management Accounting Research*. A. G. H. a. M. S. Chistopher S. Chapman. London, Elsevier. Vol. 1: 285-295.
- Moquet A.C., Pezet A. (2006), « Les technologies de la responsabilité sociétale ou l'invention du manager responsable », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 9, n° 4, 2006.
- Morales J., Pezet A. (2007), « Competing institutional trajectories in organization. An ethnographic study of controlizing », Euram conference, 2007.
- Moriceau, J-L. (2001), « L'EVA, le contrôle... et le fil qui hante », J.-L. Moriceau et M. Villette, *L'Expansion Management Review*, Septembre, p.96-103.
- Moriceau, J-L. (2001), « Le journal du chercheur ; par delà le modèle et la représentation ? », *Actes du congrès de l'AFC*, Metz.
- Moriceau, J-L. (2004), « La répétition du singulier : pour une reprise du débat sur la généralisation à partir d'une étude de cas », *Sciences de Gestion*, n°36, p.113-140.
- Moriceau, J-L. (2005), "What Can we Learn From a Single Case Like Enron?", J.-L. Moriceau, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, n°6, August, p.787-796.
- Moriceau, J-L. (2006), « Théories des parties-prenantes et figures sans visage », in M.Bonnafeous-Boucher et Y. Pesqueux (dir), *Décider avec les parties prenantes, approches d'une nouvelle théorie de la société civile*, La Découverte, 2006, p.43-53.
- Moriceau, J-L. (2007a), "Avons-nous commencé à écouter les organisations ?", J.-L. Moriceau, *Sciences de Gestion*.
- Moriceau, J-L. (2007b), In Calvino Veritas :: Fragments d'enquêtes en recherche d'auteur (avec A. Grimand et V.-I. de La Ville), in , in A.-C. Martinet (Coord.), *Sciences du management: épistémique, pragmatique et anthropologie*, Vuibert, Coll. Fnege.
- Napier, C.J. (2006), "Accounts of change: 30 years of historical accounting research", *Accounting, Organizations and Society* 31, 445-507.
- Parker, L.D. (2007), "Interpreting interpretive accounting research", *Critical Perspective on Accounting*, [doi:10.1016/j.cpa.2007.03.013](https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.03.013).
- Pesqueux, Y. (2003), " Questions on the Theme of Global Responsibility ", *Corporate Governance*, vol. 3, n° 3, 2003, pp. 21-38
- Pesqueux, Y. (2005a)," An " Anglo-American " Model of critical studiesR ", *Stakeholder Theory: A European Perspective*, Bonnafeous-Boucher M., Pesqueux Y. (Eds.), Palgrave-macmillan, Basingstoke, UK, pp. 24-38.
- Pesqueux, Y. (2005b)," Corporate Governance and Accounting Systems : a Critical Perspective ", *Critical Perspective on Accounting*, n° 6, vol. 16, pp. 797-823

- Pesqueux, Y. (2006a), " Pour une évaluation critique de la théorie des parties prenantes " in *Décider avec les parties prenantes*, Bonnafous-Boucher M., Pesqueux Y. (Eds.), La Découverte, collection " Recherches ", Paris, 2006a, pp. 19-40
- Pesqueux, Y. (2006b), " Un modèle culturaliste de la RSE ? ", in *Responsabilité sociale de l'entreprise*, Jean-Jacques Rosé (Ed.), De Boeck, Bruxelles, pp. 365-374
- Pezet E., dir. (2007), *Management et conduite de soi : Enquête sur les ascèses de la performance*, Vuibert.
- Powell, W.W. et DiMaggio, P.J. (2001), *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press.
- Power M. (1999b), "Anthony Hopwood : 1998 BAA Distinguished Academic", *British Accounting Review*, 31, 31-34.
- Power, M. (1999a), *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press, USA.
- Power, M., Laughlin, R. et Cooper, D.J. (2003), "Accounting and Critical Theory", in Alvesson M. et Willmott H. (2003), *Studying Management Critically*, Sage Publications.
- Richard, J. (2005), "The concept of fair value in French and German accounting regulations from 1673 to 1914 and its consequences for the interpretation of the stages of development of capitalist accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 825-850.
- Roslender et Dillar (2003), "Reflections on the interdisciplinary perspectives on accounting project", *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 3, pp. 325-35.
- Scapens, R.W. (2007), "Seeking the relevance of interpretive research: A contribution to the polyphonic debate", *Critical Perspective on Accounting*, doi:10.1016/j.cpa.2007.02.006.
- Sombart, W. (1916). *Der Modern Kapitalismus*. München, Leipzig, Duncker and Humbolt.
- Sombart, W. (1992). "Traduction de Tome 2, Livre 1, 2eme section: les systèmes économiques, 10e chapitre: les entreprises capitalistes, paragraphe III : " L'entreprise comme une unité comptable ", 110-125, de *Der moderne Kapitalismus* (1916)." Cahiers d'histoire de la comptabilité, Editions Ordre des experts comptables et Editions comptables Malesherbes(2).
- Tinker, T. (1999), "The withering of criticism, A review of professional, Foucauldian, ethnographic, and epistemic studies in accounting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18 No. 1, 100-135.
- Touron, P. (2005), The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Standard Committee: an institutional explanation, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 851-873.